

Adequado Tratamento Tributário ao Ato Cooperativo

*Desembargador Federal Souza Prudente

I. Garantia Constitucional do Cooperativismo no Brasil.

As Cooperativas subsistem e funcionam no Brasil com a garantia constitucional de que *a sua criação, na forma da lei independe de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento* (CF, art. 5º, XVIII), de que *a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo* (CF, art. 174, § 2º), cabendo, ainda, *à lei complementar estabelecer normas gerais sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas* (CF, art. 146, III, c).

II. Natureza jurídica e disciplina legal das sociedades cooperativas.

A Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, estabelece que

as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características: I – *adesão voluntária*, com número limitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços; II – *variabilidade do capital*

social representado por quotas-partes; III – *limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado*, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetos sociais; IV – *inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade*; V – *singularidade de voto*, podendo as cooperativas centrais, federações e confederação de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade; VI – *quorum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral* baseado no número de associados e não no capital; VII – *retorno das sobras líquidas do exercício*, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral; VIII – *indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social*; IX – *neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social*; X – *prestação de assistência aos associados*, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa; XI – *área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços*. (art. 4º).

A doutrina sempre observou a distinção entre sociedade de capital e sociedade de pessoas, no Direito Comercial. Na visão do clássico Waldemar Ferreira, “toda sociedade é de pessoas”¹, mas a distinção

¹Desembargador Federal do TRF-1ª Região; Mestre em Direito Público, Doutorando em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e Professor Decano da Universidade Católica de Brasília/DF.

baseia-se na preponderância do elemento que conduz à criação da sociedade. Assim, são chamadas *sociedades de pessoas* aquelas que se constituem *intuitu personae*, em contraposição às *de capital*, que se constituem *intuitu pecuniae*.

As sociedades cooperativas não são sociedades comerciais, a despeito do seu fundamento econômico e da sua atividade de mediação.

Neste sentido, a Lei 5.764/71 diz que “celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro” (art. 3º).

Observa Milton Paulo de Carvalho que

“a característica fundamental, neste tipo de sociedade, é a *cooperação*, com o objetivo de trazer para os cooperados as vantagens que terceiros obteriam se os interessados não *se cooperassem*. Assim, constituem-se cooperativas de produção, com vistas na diminuição de custos, oferecendo maior proveito aos produtores cooperados; constituem-se cooperativas de consumo, que buscam eliminar os intermediários, propiciando melhores preços aos consumidores cooperados; constituem-se cooperativas de crédito com a finalidade de obterem-se financiamentos, a menor custo, etc.”²

III. Adequado Tratamento Tributário ao Ato Cooperativo.

A Constituição Federal, de 05/10/88, colocou, sob a reserva da lei complementar, as normas gerais sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pe-

las sociedades cooperativas.

No entanto, a União, através do Congresso Nacional, não editou, ainda, a prometida lei complementar, para as finalidades previstas no art. 146, incisos I, II e III e respectivas alíneas *a*, *b* e *c*, da Carta Magna.

Assim como a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, que regulamenta o nosso Código Tributário Nacional, fora recepcionada, *materialmente*, pelo texto constitucional em vigor, como lei complementar, para os objetivos expostos no referido art. 146, sendo omissa quanto à matéria contemplada na alínea *c* do inciso III do dispositivo constitucional, em comento, a Lei 5.764, de 16/12/71, que instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, apresenta-se, também, no ordenamento jurídico nacional, com o conteúdo material de lei complementar, estabelecendo, ainda que, timidamente, normas gerais sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (arts. 79, 85, 86, 87, 88, 111 e 113), em caráter subsidiário ao CTN, para eficácia razoável do comando constitucional, até o advento da prometida lei complementar, formal e materialmente almejada, como posta em referência, no Texto Magno.

Esta nossa convicção não destoa do que decidiu o egrégio Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção, na fala de que “não obstante existir a mencionada exigência constitucional, a lei complementar em questão ainda não foi elaborada, pelo que o especial e adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas continua sendo regido por legis-

lação ordinária nascida em período anterior à Carta Magna por ela recepcionada” (Embargos de Divergência no Recurso Especial 169411/SP. Rel. Min. José Delgado. *DJU* de 27/09/99).

O Supremo Tribunal Federal, a todo modo, já decidiu que, “na falta de lei complementar da União, para regulamentar esse preceito, nada obsta que esse regramento fique sob os cuidados do legislador constituinte estadual, no exercício da competência tributária concorrente que lhe é atribuída pela Constituição Federal”. (STF, RTJ, 144/412).

Contudo, somente na interpretação sistêmica e finalística da norma determinante da alínea *c* do inciso III do art. 146 constitucional, que assegura um adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, há de encontrar-se, nas normas gerais da lei complementar, ali, prometida, uma definição também adequada do *fenômeno tributário* que possa atingir o *ato cooperativo, legalmente constituído, com tratamento adequado e específico de sua hipótese de incidência*, a decompôr-se, nos cuidados desse tratamento, em seus aspectos subjetivo, material, espacial e temporal, com vistas numa definição de seus fatos geradores, sujeitos da relação jurídico-tributária, base de cálculo, alíquotas, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, na perspectiva de coibir, sempre, a interferência estatal com intuito confiscatório do funcionamento da entidade cooperativa, garantindo-se, assim, a plena eficácia da norma constitucional, que assegura o apoio e o estímulo ao cooperativismo, no Brasil.

Conforme doutrina especializada, “as

cooperativas organizadas nos termos da Lei 5.764/71, ao praticarem sua atividade essencial, integrada pelos denominados atos cooperativos, não auferem lucros, rendas ou receitas. As receitas e as despesas, em verdade, são dos cooperados, assim como o eventual resultado positivo obtido pela cooperativa é sobra, dividida na proporção do trabalho, e não do capital, de cada cooperado” e, “como o fim da cooperativa é prestar serviços aos sócios, a disposição em questão mostra que a sociedade como pessoa jurídica autônoma, não tem despesas e, por conseguinte, não dispõe de receita, visto que, mesmo efetuando o pagamento do custo da sua estrutura administrativa, paga em nome dos cooperados, portanto, com os recursos destes, e não da pessoa jurídica.”³

Ao tratar, especificamente, do chamado *Ato Cooperativo*, a Lei 5.764/71 diz que se “denominam atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais” (art. 79, *caput*), sendo que “o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria” (art. 79, parágrafo único).

Há, no entanto, determinados atos que, embora praticados com não cooperados, são permitidos, por servirem ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos sociais.

A Lei 5.764/71, em seu art. 111, delimita o campo de incidência tributária do Imposto de Renda, na determinação de que “serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85,

86 e 88 desta Lei”. Não delimitou, contudo, o campo da não incidência e da isenção fiscal, em seu contexto normativo.

Resta definido, como regra legal, a todo modo, que os resultados tributáveis das sociedades cooperativas são os oriundos de operações com não associados, delimitando-se essas operações que as entidades cooperativas poderão realizar (arts. 85, 86 e 88). Se a cooperativa praticar operações sociais não permitidas em lei, vale dizer, operações não previstas na Lei 5.764/71, perderá sua condição privilegiada de ente cooperado e passará a ser tratada, para fins tributários, como mera sociedade comercial ou civil, com fins visivelmente lucrativos.

Nessa inteligência, tem decidido, por maioria, a colenda Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, consoante afirmam os seguintes julgados:

A – Tributário. Operações financeiras. Cooperativas. Lei 5.764/71, art. 111 (RIR/80, art. 129).

1 – As operações financeiras das cooperativas decorrentes de sobras de caixa que produzem lucro estão sujeitas à tributação do Imposto de Renda.

2 – A isenção prevista na Lei 5.764/71 em c/c o art. 111, RIR/80, art. 129, só alcança os negócios jurídicos diretamente vinculados à finalidade básica da associação cooperativa.

3 – Não são atos cooperativos, na essência, as aplicações financeiras em razão das sobras de caixa.

4 – A especulação financeira é fenômeno autônomo que não pode ser confundido com os atos negociais específicos e com finalidade de fomentar transações comerciais

em regime de solidariedade, como são os efetuados pelas cooperativas.

5 – A norma isencional não suporta interpretação extensiva, salvo situações excepcionais.

6 – Embargos de divergência acolhidos.” (Embargos de divergência no Resp 169411/SP. Rel. Min. José Delgado – 1ª Seção/STJ – Maioria – DJ de 27/09/99).

B – Tributário. ISS. Cooperativas médicas. Incidência.

1 – As Cooperativas organizadas para fins de prestação de serviços médicos praticam, com características diferentes, dois tipos de atos: a) atos cooperados consistentes no exercício de suas atividades em benefício dos seus associados que prestam serviços médicos a terceiros; b) atos não cooperados de serviços de administração a terceiros que adquiram seus planos de saúde.

2 – Os primeiros atos, por serem típicos atos cooperados, na expressão do art. 79, da Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, estão isentos de tributação. Os segundos, por não serem atos cooperados, mas simplesmente serviços remunerados prestados a terceiros, sujeitam-se ao pagamento de tributos, conforme determinação do art. 87 da Lei 5.764/71.

3 – As cooperativas de prestação de serviços médicos praticam, na essência, no relacionamento com terceiros, atividades empresariais de prestação de serviços remunerados.

4 – Incidência do ISS sobre os valores recebidos pelas cooperativas médicas de terceiros, não associados, que optam por adesão aos seus planos de saúde. Atos não cooperados.

5 – Recurso provido. (Resp 254.549/CE. Rel. Min. José Delgado – 1ª Turma/STJ – Unânime – DJ de 18/09/2000).

Dessa inteligência jurisprudencial também resulta, como regra que as cooperativas de médicos, nas operações normais, estão fora da incidência do Imposto de Renda relativo aos serviços que prestam diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional.

IV. Do Tratamento Tributário Abusivo ao Ato Cooperativo.

À minguia de uma lei complementar, com ampla dimensão normativa, material e formalmente concebida para cumprir o preceito constitucional, com vistas a estabelecer normas gerais sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo (CF, art. 146, III, c), surgem, em nosso ordenamento jurídico, diversas medidas provisórias e conseqüentes leis de conversão, flagrantemente inconstitucionais, por aumentarem, abusivamente, a incidência de novos tributos sobre os atos das sociedades cooperativas, a exemplo da Medida Provisória 1.602, de 17/11/97, que se converteu na Lei 9.532, de 1997, a atentar, em seus efeitos, contra a vocação social e a subsistência mesmo das sociedades cooperativas de consumo, “sujeitando-as às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas” (art. 69) e a própria Lei Complementar 84, de 18/01/96, a impor às cooperativas de trabalho o pagamento de contribuição social “no valor de quinze por cento do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas” (art. 1º, II), ou, ainda, aquelas medidas provisórias que visam ao

recolhimento do Pis/Pasep e da Cofins, com inclusão abusiva, em suas hipóteses de incidências, dos atos cooperativos praticados por essas sociedades sem fins lucrativos.

Tais atos normativos negam vigência ao comando constitucional, que determina ao legislador o total apoio e estímulo ao cooperativismo e a outras formas de associativismo (CF, art. 174, § 2º), para construção de uma sociedade solidária, justa e livre, nesta República Federativa do Brasil (CF, art. 3º, I), visando assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social (CF, art. 170, *caput*).

Na visão de Antônio Salinas Puente, que só reafirma a disposição do art. 79 e respectivo parágrafo único da Lei 5.764/71, “o ato cooperativo é o suposto jurídico, ausente de lucro e de intermediação, que realiza a organização cooperativa em cumprimento de um fim preponderantemente econômico e de utilidade social”.

Não será admissível, assim, por injunção de uma legislação tributária, serviente aos interesses gananciosos do capitalismo financeiro internacional, transformar-se uma sociedade de pessoas, sem fins lucrativos, numa deformada sociedade de capital.

Com razão, pois, o ilustre Professor e Desembargador Federal aposentado, Hugo de Brito Machado, na afirmação de que “atendidos os requisitos exigidos pela lei de regência, é absurda a pretensão fiscal de descaracterizar uma cooperativa para fins tributários. Cooperativa, para o Direito do Trabalho, é exatamente aquela que se enquadra na lei disciplinadora dessa figura societária, já que não existe lei statuindo uma disciplina jurídica

específica da mesma para fins tributários”.

V. O Adequado Tratamento Tributário ao Ato Cooperativo, no Contexto da Globalização Econômica.

Nesta virada do século, os programas de *estabilização econômica* e de *ajuste estrutural* impostos pelo FMI e pelo Banco Mundial aos países em desenvolvimento, como condição à renegociação da dívida externa, têm levado milhões de pessoas ao empobrecimento e à extrema miséria, a exemplo do quadro falimentar de nossos irmãos argentinos e uruguaios, postos a receber em doses letais a extrema-unção diabólica do Fundo Monetário Internacional, qual *genocídio econômico* levado a cabo pela deliberada manipulação das forças de mercado. E o Brasil está mergulhado, infelizmente, nesse contexto histórico, tragicamente comandado pelo capitalismo colonialista, aético e global, sem adversário estratégico, totalmente indiferente aos valores humanos e sociais.

O cooperativismo estimulado e garantido, constitucionalmente, sem fins lucrativos, em nosso País, não encontra espaço propício a desenvolver-se no meio social dos dias atuais, ante a influência aniquiladora do capitalismo selvagem e globalizado, que mata a noção de solidariedade e devolve o ser humano à condição primitiva de egoísmo bárbaro e letal.

O adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, constitucionalmente preconizado, somente encontrará apoio e estímulo oficial, em todo o mundo globalizado, quando houver a instalação de uma ordem jurídica justa, que poderá conduzir o ser humano a cumprir sua vocação natural de construtor da vida, no pro-

cesso de globalização da paz.

Nesse contexto, o juiz do terceiro milênio tem papel relevante na edificação dessa paz social e, por isso, está autorizado pela consciência da cidadania plena e pela ordem jurídica justa a decidir, com total independência, em juízo sumário, com base na verossimilhança das alegações e probabilidades da vontade da lei, não mais aceitando a condição passiva de locutor impotente e amordaçado pela norma legal, como assim o quis Montesquieu, no passado, e, assim o querem, no presente, os condutores da globalização econômica e do capitalismo financeiro, no mercado internacional.

Estamos vivendo, hoje, assim, na plenitude do poder geral de cautela do juiz, que de há muito romperá as mordaças da doutrina liberal, para garantir o retorno do cidadão, neste novo século, capaz de reedificar o mundo pela consciência dos homens, no exercício da comunhão de sentimentos e da solidariedade, que se ilumina na inteligência criativa e serviente à aventura da vida, no processo de construção de uma democracia plenamente participativa.

Nesta feliz perspectiva de um ideal superior, poderemos sonhar com o poeta, nestes versos da solidariedade recriada para o imaginário de um mundo melhor:

“Sei que somos pensados e sonhamos
Outros seres em nossas cordilheiras,
Fomos feitos de imagem, e as primeiras
Das causas, nesta luta hoje evocamos.

Sentir as folhas verdes pelos ramos
E a luz das pedras nestas ribanceiras...
Neva em nós, nas cavernas derradeiras
O fogo aquece aquilo que pensamos.

O que é sonhado agora parte e vive
Como partimos desse além profundo,
No instante que se fez e nos pensou

Hoje descendo pelo azul declive,
Procurando, inventamos outro mundo,
Que procura também quem o sonhou.”⁴

Bibliografia

FERREIRA, Waldemar. *Instituições de Direito Comercial*. Vol. I, p. 341. 1954.

CARVALHO, Milton Paulo de. *Cooperativa – Caracteres da Sociedade Cooperativa*. Enciclopédia Saraiva do Direito. Vol. 20. Editora Saraiva: São Paulo, 1978, pp. 412/413.

LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito Cooperativo Tributário*. Ed. Max Limonad, 1997, p. 63.

BONFIM, Paulo. *50 Anos de Poesia*. Editora Green Forest do Brasil: São Paulo. 2ª Edição, 2000, p. 181.

Federalização da Competência para Julgamento de Crimes contra os Direitos Humanos

*Simone Schreiber

* Flávio Dino de Castro e Costa

1. Introdução

Está em pauta, no âmbito da reforma do Poder Judiciário, que tramita no Congresso Nacional, a proposta de transferir à Justiça Federal competência para julgar crimes contra os direitos humanos. Tal proposta encontra eco em diversas entidades da sociedade civil que se dedicam à defesa dos direitos humanos. Estas demandas se originam da percepção de que os mecanismos hoje existentes para apuração e punição de violações a direitos humanos no Brasil são ineficientes, e por isso merecem ser aprimorados.

A transferência da competência para processar e julgar atos de violação aos di-

reitos humanos à Justiça Federal é apontada como uma medida que acarretará o melhor funcionamento do sistema judicial, como expuseram os professores Paulo Sérgio Pinheiro e Paulo de Mesquita Neto: *Quando (...) puder ser sancionado o projeto de emenda constitucional proposto pelo governo federal para dar à Justiça Federal competência para julgar crimes contra os direitos humanos, o PNDH terá conseguido assegurar instrumentos jurídicos decisivos para debelar a impunidade.*

Foi nesse mesmo sentido a intervenção de Carlos Guedes do Amaral Júnior, advogado da Renap/MST, na oficina organizada pela Associação dos Juizes Federais do Brasil

* Simone Schreiber - Juíza Federal da 29ª Vara do Rio de Janeiro. Professora de Direito Processual Penal na UNIRIO. Mestre em Direito Constitucional pela PUC/RJ

* Flávio Dino de Castro e Costa - Juiz Federal do Juizado Especial Federal do Distrito Federal. Mestre em Direito Público pela UFPE. Professor da UFMA. Diretor de Assuntos Legislativos da Associação dos Juizes Federais do Brasil (Ajufe).